Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 19 de diciembre de 2018 (*)

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 2, apartado 1, letra b), incisos i) y iii) — Artículo 3, apartado 1 — Adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetos a impuestos especiales — Artículo 138, apartados 1 y 2, letra b) — Entregas intracomunitarias — Operaciones en cadena con un transporte único — Imputación del transporte — Transporte en régimen suspensivo de impuestos especiales — Incidencia en la calificación de una adquisición intracomunitaria»

En el asunto C-414/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa), mediante resolución de 29 de junio de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 10 de julio de 2017, en el procedimiento entre

AREX CZ a.s.

y

Odvolací finanční ředitelství,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. T. von Danwitz, Presidente de la Sala Séptima, en funciones de Presidente de la Sala Cuarta, y la Sra. K. Jürimäe (Ponente) y los Sres. C. Lycourgos, E. Juhász y C. Vajda, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. M. Aleksejev, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 13 de junio de 2018;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de la Odvolací finanční ředitelství, por los Sres. T. Rozehnal, D. Jeroušek y D. Švancara, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno checo, por los Sres. J. Vlášil, O. Serdula y M. Smolek, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y Z. Malášková y el Sr. R. Lyal, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General presentadas en audiencia pública el 25 de julio de 2018;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 2, apartado 1, letra b), incisos i) y iii) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre AREX CZ a.s. (en lo sucesivo, «Arex») y la Odvolací finanční úřad (Cámara de Recursos Económicos, República Checa; en lo sucesivo, «Cámara de Recursos Económicos»), en relación con la deducción, por Arex, del impuesto sobre el valor añadido (IVA) referente a adquisiciones procedentes de proveedores checos de combustibles transportados en régimen suspensivo de impuestos especiales desde Austria hasta la República Checa.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva del IVA

3 El considerando 36 de la Directiva del IVA indica lo siguiente:

«Las condiciones de aplicación del IVA a determinadas entregas y adquisiciones intracomunitarias de productos sujetos a impuestos especiales deberían, en beneficio tanto de los deudores del impuesto como de las administraciones competentes, adaptarse a los procedimientos y obligaciones de declaración cuando dichos productos se expidan a otro Estado miembro, que prevé la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales [(DO 1992, L 76, p. 1), en su versión modificada por última vez por la Directiva 2004/106/CE del Consejo, de 16 de noviembre de 2004 (DO 2004, L 359, p. 30)].»

4 A tenor del artículo 2 de la Directiva del IVA:

«1. Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[...]

b) las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro:

i) por un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, o por una persona jurídica que no actúe como sujeto pasivo, cuando el vendedor es un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, que no se beneficia de la franquicia para las pequeñas empresas prevista en los artículos 282 a 292 y en cuanto no le afecten las disposiciones previstas en los artículos 33 y 36;

[...]

iii) cuando se trate de productos sujetos a impuestos especiales que sean exigibles en el territorio del Estado miembro en virtud de la Directiva [92/12, en su versión modificada por la Directiva 2004/106,] por un sujeto pasivo o por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo y cuyas otras adquisiciones no estén sujetas al IVA en virtud del apartado 1 del artículo 3;

[...]

3. Se considerarán “productos sujetos a impuestos especiales”, los productos energéticos, el alcohol y las bebidas alcohólicas y las labores del tabaco tal y como se definen en las disposiciones [del Derecho de la Unión] vigentes, pero no el gas suministrado a través de la red de distribución de gas natural ni la electricidad.»

5 El artículo 3, apartados 1 y 2, de la Directiva del IVA dispone:

«1. No obstante lo dispuesto en el inciso i) de la letra b) del apartado 1 del artículo 2, las operaciones siguientes no estarán sujetas al IVA:

a) las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega pudiese quedar exenta en el territorio del Estado miembro en aplicación de lo dispuesto en los artículos 148 y 151, efectuadas por un sujeto pasivo o una persona jurídica que no sea sujeto pasivo;

b) las adquisiciones intracomunitarias de bienes, distintas de las contempladas en la letra a) y en el artículo 4 y distintas de las adquisiciones de medios de transporte nuevos y de productos sujetos a impuestos especiales, efectuadas por un sujeto pasivo, a fin de atender las necesidades de su explotación agrícola, silvícola o pesquera, sujeta al régimen común global de los productores agrícolas, por un sujeto pasivo que realice exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que no originen derecho de deducción alguno, o por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo.

2. La disposición prevista en la letra b) del apartado 1 solo se aplicará cuando se reúnan las siguientes condiciones:

a) que el importe global de las adquisiciones intracomunitarias no rebase, en el año civil en curso, el umbral que fijen los Estados miembros y que en ningún caso será inferior a la cantidad de 10 000 euros o su contravalor en moneda nacional;

b) que el importe global de las adquisiciones intracomunitarias de bienes no haya rebasado, en el año civil anterior, el umbral previsto en la letra a).

El umbral de referencia vendrá constituido por el importe global de las adquisiciones intracomunitarias de bienes contempladas en el apartado 1, letra b), sin incluir las cuotas del IVA que deban pagarse o ya pagadas, en el Estado miembro de partida de la expedición o el transporte de los bienes.»

6 El artículo 20, párrafo primero, de la referida Directiva tiene el siguiente tenor:

«Se considerará “adquisición intracomunitaria de bienes” la obtención del poder de disposición como propietario de un bien mueble corporal expedido o transportado, con destino al adquirente, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, hacia un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte del bien.»

7 El artículo 138 de la antedicha Directiva establece:

«1. Los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la [Unión Europea], por el vendedor, por el adquiriente o por cuenta de ellos, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes.

2. Además de las entregas contempladas en el apartado 1, los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

b) las entregas de productos sujetos a impuestos especiales que sean expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la [Unión], con destino al adquiriente, por el vendedor, el adquiriente o por cuenta de los mismos efectuadas para sujetos pasivos o personas jurídicas que no sean sujetos pasivos, cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes que no sean productos sujetos a impuestos sobre consumos específicos no estén sujetas al IVA con arreglo al apartado 1 del artículo 3, cuando la expedición o el transporte de estos productos se realice de conformidad con los apartados 4 y 5 del artículo 7 o con el artículo 16 de la Directiva [92/12, en su versión modificada por la Directiva 2004/106];

[...]».

8 El artículo 139, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA dispone:

«La exención [prevista en el artículo 138, apartado 1,] tampoco se aplicará a las entregas de bienes efectuadas para sujetos pasivos o para personas jurídicas que no sean sujetos pasivos, cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al IVA con arreglo al apartado 1 del artículo 3.»

Directivas 92/12 y 2008/118/CE

9 La Directiva 92/12, en su versión modificada por la Directiva 2004/106 (en lo sucesivo, «Directiva 92/12»), fue derogada, con efectos desde el 1 de abril de 2010, por la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales (DO 2009, L 9, p. 12). Habida cuenta de las fechas de las operaciones de que se trata en el litigio principal, deben tomarse en consideración estas dos Directivas.

10 En virtud del artículo 3, apartado 1, primer guion, de la Directiva 92/12 y del artículo 1, apartado 1, letra a), de la Directiva 2008/118, dichas directivas se aplican, en particular, a los combustibles.

11 Las referidas Directivas establecen normas específicas relativas a la circulación en el territorio de la Unión de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo de tales impuestos. Esas normas están recogidas en los artículos 15 a 21 de la Directiva 92/12 y en los artículos 17 a 31 de la Directiva 2008/18.

12 Conforme al artículo 4, punto 7, de la Directiva 2008/118, el «régimen suspensivo» es «el régimen fiscal consistente en la suspensión de los impuestos especiales, aplicable a la fabricación, transformación, tenencia o circulación de productos sujetos a impuestos especiales no incluidos en un régimen aduanero suspensivo». El artículo 4, letra c), de la Directiva 92/12, que tenía por objeto el «régimen suspensivo» contenía una definición análoga.

13 En el sentido del artículo 4, punto 9, de la Directiva 2008/118 se entiende que un

«destinatario registrado» es «cualquier persona física o jurídica autorizada por las autoridades competentes del Estado miembro de destino, en el ejercicio de su profesión y en las condiciones que fijen dichas autoridades, a recibir productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo procedentes de otro Estado miembro». La Directiva 92/12, que utilizaba el término «operador registrado», lo definía de manera similar en su artículo 4, letra d).

Derecho checo

14 A tenor del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Ley n.º 235/2004 del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»):

«Estarán sujetas al impuesto:

[...]

c) la adquisición de bienes procedentes de otro Estado miembro de la [Unión] a título oneroso, efectuada en el territorio nacional por un sujeto pasivo en el marco de una actividad económica o por una persona jurídica que no haya sido creada o constituida con fines comerciales, y la adquisición de un nuevo medio de transporte procedente de otro Estado miembro a título oneroso por una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo.»

15 El artículo 64 de la antedicha Ley, que transpone el artículo 138 de la Directiva del IVA al ordenamiento jurídico checo, dispone:

«(1) La entrega de bienes en otro Estado miembro por el deudor del impuesto a una persona registrada a efectos del IVA en otro Estado miembro, cuando esos bienes son expedidos o transportados desde el territorio nacional por el deudor del impuesto, el adquirente o una tercera persona autorizada, estará exenta del impuesto con derecho a deducción del impuesto soportado, con excepción de las entregas de bienes a una persona para la que la adquisición de bienes en otro Estado miembro no esté sujeta al impuesto.

[...]

(3) La entrega de bienes sujetos a impuestos especiales destinados a otro Estado miembro por el deudor del impuesto a un sujeto pasivo que no sea una persona registrada a efectos del IVA en otro Estado miembro o a una persona jurídica que no sea una persona registrada a efectos del IVA en otro Estado miembro, cuando esos bienes son expedidos o transportados desde el territorio nacional por el deudor del impuesto, el adquirente o una tercera persona autorizada, estará exenta del impuesto con derecho a deducción del impuesto soportado, si la expedición o el transporte de los bienes se realiza conforme a la Ley sobre impuestos especiales y el impuesto especial se le puede exigir al adquirente en el Estado miembro en el que finaliza la expedición o el transporte de los bienes.

[...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

16 Arex es una sociedad establecida en la República Checa, que compró a otras dos sociedades checas combustibles procedentes de Austria.

17 Estas adquisiciones se realizaron al final de una cadena de operaciones. Los combustibles de que se trata en el litigio principal fueron vendidos en primer lugar por Doppler Mineralöle GmbH, que es una sociedad establecida en Austria, a cuatro sociedades registradas a efectos del IVA en la República Checa y establecidas en ese mismo país (en lo sucesivo, «primeros

compradores checos»). Posteriormente, esos combustibles fueron revendidos sucesivamente a diferentes sociedades checas, antes de ser vendidos finalmente a Arex.

18 Los primeros compradores checos celebraron un contrato con la sociedad Garatrans s r. o., que actuaba como depositario autorizado de dichos compradores. Así pues, era Garatrans la que pagaba los impuestos especiales sobre los combustibles en nombre de los primeros compradores checos. Estos no abonaron IVA alguno por esas operaciones en la República Checa.

19 Los combustibles fueron transportados desde Austria hasta la República Checa en régimen suspensivo de impuestos especiales. El transporte de los combustibles fue realizado por Arex por medio de sus propios vehículos.

20 A raíz de una inspección fiscal, la Finanční úřad pro Jihočeský kraj (Oficina Tributaria de la Región de Bohemia del Sur, República Checa; en lo sucesivo, «autoridad tributaria») constató que, por lo que atañía a los períodos impositivos correspondientes a los meses de enero a abril, de septiembre, noviembre y diciembre de 2010, las adquisiciones realizadas por Arex constituían adquisiciones intracomunitarias. Haciendo referencia a las sentencias de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), y de 16 de diciembre de 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), y observando que, en el caso de operaciones en cadena vinculadas a un único transporte intracomunitario, este solo puede imputarse a una única operación, la referida autoridad consideró que el lugar donde se realizaron las adquisiciones de Arex era Austria y no la República Checa. En efecto, según la autoridad tributaria, esa sociedad obtuvo el derecho de disponer de los bienes como propietaria en Austria, ya que asumió el riesgo de pérdida de esos bienes y efectuó el transporte hasta la República Checa por cuenta propia.

21 Mediante siete liquidaciones complementarias, la autoridad tributaria denegó a Arex el derecho a deducir el IVA correspondiente a las referidas operaciones, calificadas por Arex como adquisiciones internas, procedió a la regularización del IVA e impuso a esta sociedad el pago de sendas multas.

22 Mediante decisión de 15 de julio de 2015, la Cámara de Recursos Económicos desestimó la reclamación que Arex presentó contra las mencionadas liquidaciones. Al mismo tiempo que hizo suyas las conclusiones de la autoridad tributaria, la Cámara de Recursos Económicos, en primer lugar, descartó la aplicación del artículo 138, apartado 2, letra b), de la Directiva del IVA. Después, haciendo referencia a la sentencia de 14 de julio de 2005, British American Tobacco y Newman Shipping (C-435/03, EU:C:2005:464), subrayó que la exigibilidad del IVA no estaba vinculada a los impuestos especiales. Finalmente, desestimó las alegaciones de Arex según las cuales, debido al régimen suspensivo de impuestos especiales, dicha sociedad no tenía derecho a disponer de los combustibles como propietario durante el transporte y antes de su despacho a libre práctica en la República Checa. Por tanto, la Cámara de Recursos descartó también la posibilidad, alegada por Arex, de escindir un transporte intracomunitario único en transportes parciales a efectos del IVA.

23 Después de que el Krajský soud v Českých Budějovicích (Tribunal Regional de České Budějovice, República Checa) desestimase su recurso contra la mencionada decisión, Arex interpuso recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente.

24 Ante este, Arex sostiene que el artículo 138, apartado 2, letra b), de la Directiva del IVA se transpuso incorrectamente al ordenamiento jurídico checo. A su entender, según dicha disposición, cualquier entrega de bienes transportados a otro Estado miembro en régimen suspensivo de impuestos especiales realizada por un sujeto pasivo estará exenta en tanto que entrega intracomunitaria. A la luz del tenor de esta disposición en lengua checa, Arex estima que los demás requisitos establecidos en ella, reflejados en la proposición subordinada que comienza

con el pronombre relativo «cuyas», solo son aplicables a personas jurídicas no sujetas al impuesto. Por tanto, Arex considera que, dado que ella tiene la condición de sujeto pasivo, tales requisitos no le son aplicables.

25 En el supuesto de que el IVA no estuviese vinculado a los impuestos especiales y fuese preciso aplicar el artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA, Arex subraya que no puede producirse una transmisión de la propiedad económica en caso de transporte en régimen suspensivo de impuestos especiales, ya que aunque hubiese una transmisión de propiedad desde el punto de vista del Derecho privado, resultaría imposible disponer de los bienes de que se trata durante el transporte. En apoyo de este argumento, invoca el documento administrativo de acompañamiento, que, a su juicio, delimita la posibilidad de disponer de los bienes durante el transporte en régimen suspensivo, y considera que las sentencias de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), y de 16 de diciembre de 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), no abordaron la cuestión del transporte de bienes sujetos a impuestos especiales.

26 Habida cuenta de estos argumentos, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si las adquisiciones efectuadas por Arex de combustibles transportados en régimen suspensivo de impuestos especiales deben considerarse adquisiciones internas o adquisiciones intracomunitarias.

27 En estas circunstancias el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe considerarse a todo sujeto pasivo un sujeto pasivo en el sentido del artículo 138, apartado 2, letra b), de la [Directiva del IVA]? En caso de respuesta negativa, ¿a qué sujetos pasivos se aplica dicha disposición?»

2) En caso de que el Tribunal de Justicia responda que el artículo 138, apartado 2, letra b), de la [Directiva del IVA] se aplica en una situación como la que constituye el objeto del procedimiento principal (es decir, cuando el adquirente de los productos es un sujeto pasivo registrado a efectos del impuesto), ¿debe interpretarse dicha disposición en el sentido de que, cuando la expedición o el transporte de esos productos se efectúa de conformidad con las disposiciones pertinentes de la [Directiva 2008/118], una entrega relacionada con un procedimiento previsto en la [Directiva 2008/18] debe considerarse una entrega exenta con arreglo a dicha disposición, aun cuando los requisitos de exención establecidos en el artículo 138, apartado 1, de la [Directiva del IVA] no se cumplan, habida cuenta de la imputación del transporte de los bienes a otra operación?»

3) En caso de que el Tribunal de Justicia responda que el artículo 138, apartado 2, letra b), de la [Directiva del IVA] no se aplica a una situación como la controvertida en el litigio principal, ¿resulta determinante que los bienes se transporten en régimen suspensivo de impuestos especiales para establecer a cuál de las entregas sucesivas debe imputarse el transporte a efectos del derecho a la exención del IVA previsto en el artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA?»

Sobre la solicitud de reapertura de la fase oral del procedimiento

28 Mediante escrito recibido en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 31 de julio de 2018, el representante de Arex ante el órgano jurisdiccional remitente solicitó que se ordenase la reapertura de la fase oral del procedimiento con arreglo al artículo 83 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia.

29 Esta solicitud dimana de la notificación por la Secretaría del Tribunal de Justicia al representante de Arex ante el órgano jurisdiccional remitente de un escrito de 13 de julio de 2018 en el que, en particular, se le informaba de que, dado que Arex no había sido representada válidamente en la vista oral en el presente asunto, sus observaciones orales no podían ser tenidas en cuenta a efectos del presente procedimiento.

30 Al exponer las razones y circunstancias que, a su entender, condujeron a esa inexistencia de representación válida, el representante de Arex ante el órgano jurisdiccional remitente considera que se trata de un vicio subsanable y solicita la reapertura de la fase oral del procedimiento para permitir a Arex presentar sus observaciones.

31 A este respecto, procede recordar que el Tribunal de Justicia, conforme al artículo 83 del Reglamento de Procedimiento, podrá ordenar en todo momento, tras oír al Abogado General, la reapertura de la fase oral del procedimiento, en particular si estima que la información de que dispone es insuficiente o cuando una parte haya invocado ante él, tras el cierre de esta fase, un hecho nuevo que pueda influir decisivamente en su resolución, o también cuando el asunto deba resolverse basándose en un argumento que no fue debatido entre las partes o los interesados mencionados en el artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

32 En el caso de autos, el Tribunal de Justicia considera, oída la Abogado General, que no se cumplen los requisitos necesarios para reabrir la fase oral del procedimiento. En efecto, las circunstancias invocadas por el representante de Arex ante el órgano jurisdiccional remitente no se corresponden con los requisitos exigidos para que pueda producirse la reapertura de la fase oral. En cualquier caso, el Tribunal de Justicia considera que dispone de todos los elementos necesarios para resolver la petición de decisión prejudicial y que no procede darle respuesta basándose en un argumento que no fue debatido ante él.

33 Por consiguiente, no procede ordenar la reapertura de la fase oral del procedimiento.

Sobre las cuestiones prejudiciales

Observaciones preliminares

34 En el marco del procedimiento de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, establecido por el artículo 267 TFUE, corresponde a este Tribunal proporcionar al órgano jurisdiccional nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce. Desde este punto de vista, corresponde al Tribunal de Justicia reformular en su caso las cuestiones que se le han planteado. En efecto, el Tribunal de Justicia tiene la misión de interpretar cuantas disposiciones del Derecho de la Unión sean necesarias para que los órganos jurisdiccionales nacionales puedan resolver los litigios que se les hayan sometido, aun cuando tales disposiciones no se mencionen expresamente en las cuestiones remitidas por dichos órganos jurisdiccionales (sentencias de 14 de octubre de 2010, Fuß, C?243/09, EU:C:2010:609, apartado 39 y jurisprudencia citada, y de 19 de octubre de 2017, Otero Ramos, C?531/15, EU:C:2017:789, apartado 39).

35 En consecuencia, aunque si bien, desde un punto de vista formal, el órgano jurisdiccional remitente ha limitado sus cuestiones a la interpretación del artículo 138, apartados 1 y 2, letra b), de la Directiva del IVA, tal circunstancia no obsta para que el Tribunal de Justicia proporcione a este órgano jurisdiccional todos los elementos de interpretación del Derecho de la Unión que puedan serle útiles para enjuiciar el asunto del que conoce, con independencia de que dicho órgano haya hecho o no referencia a ellos en el enunciado de sus cuestiones. A este respecto, corresponde al Tribunal de Justicia extraer del conjunto de elementos aportados por el órgano

jurisdiccional remitente y, especialmente, de la motivación de la resolución de remisión, los elementos de Derecho de la Unión que requieren una interpretación, teniendo en cuenta el objeto del litigio principal (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de octubre de 2010, Fuß, C?243/09, EU:C:2010:609, apartado 40 y jurisprudencia citada, y de 19 de octubre de 2017, Otero Ramos, C?531/15, EU:C:2017:789, apartado 40).

36 En el caso de autos, procede señalar que, mediante sus cuestiones prejudiciales, el órgano jurisdiccional remitente desea, en esencia, saber si adquisiciones como las controvertidas en el litigio principal están sujetas al IVA en la República Checa como adquisiciones intracomunitarias de bienes expedidos o transportados desde otro Estado miembro.

37 Ahora bien, el artículo 138, apartados 1 y 2, letra b), de la Directiva del IVA define los requisitos que deben cumplirse para que las entregas intracomunitarias queden eximidas del IVA y no los requisitos que deben satisfacer las adquisiciones intracomunitarias para estar sujetas a este impuesto, los cuales se establecen en el artículo 2, apartado 1, letra b), incisos i) y iii), de la referida Directiva.

38 Por consiguiente, procede reformular las cuestiones prejudiciales en el sentido de que, por lo que atañe a las cuestiones primera y segunda, versan sobre la interpretación del artículo 2, apartado 1, letra b), inciso iii), de la Directiva del IVA y, por lo que atañe a la tercera cuestión, sobre la interpretación del artículo 2, apartado 1, letra b), inciso i), de dicha Directiva.

Sobre la primera cuestión prejudicial

39 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea, en esencia, dilucidar si el artículo 2, apartado 1, letra b), inciso iii), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se aplica a las adquisiciones intracomunitarias de productos sujetos a impuestos especiales, que sean exigibles en el territorio del Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de dichos productos, efectuadas por cualquier sujeto pasivo o únicamente a las adquisiciones efectuadas por un sujeto pasivo cuyas otras adquisiciones no estén sujetas al IVA en virtud del artículo 3, apartado 1, de la antedicha Directiva.

40 Según reiterada jurisprudencia, para la interpretación de una disposición de Derecho de la Unión hay que tener en cuenta no solamente el tenor de la misma, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte (véanse, en este sentido, las sentencias de 19 de septiembre de 2000, Alemania/Comisión, C?156/98, EU:C:2000:467, apartado 50, y de 19 de abril de 2018, Firma Hans Bühler, C?580/16, EU:C:2018:261, apartado 33).

41 A tenor del artículo 2, apartado 1, letra b), inciso iii), de la Directiva del IVA, estarán sujetas al IVA las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro siempre que, cuando se trate de productos sujetos a impuestos especiales que sean exigibles en el territorio de dicho Estado miembro, sean efectuadas por un sujeto pasivo o por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, cuyas otras adquisiciones no estén sujetas al IVA en virtud del artículo 3, apartado 1, de la referida Directiva.

42 En primer lugar, debe señalarse que el tenor del artículo 2, apartado 1, letra b), inciso iii), de la Directiva del IVA no permite determinar, de manera unívoca, si la proposición subordinada «cuyas otras adquisiciones no estén sujetas al IVA en virtud del apartado 1 del artículo 3 [de la referida Directiva]» se refiere a la vez al sujeto pasivo y a la persona jurídica que no sea sujeto pasivo mencionados en la primera de esas disposiciones o si atañe únicamente a esta última persona.

43 En efecto, varias versiones lingüísticas de esta disposición usan un pronombre indeterminado que puede reflejar tanto la utilización del singular como del plural. En particular, eso es lo que ocurre en las versiones alemana (*deren*), estonia (*kelle*), española («cuyas»), francesa (*dont*), italiana (*kcui*) o inglesa (*whose*) de la referida disposición. Otras versiones lingüísticas usan pronombres en plural. Eso es lo que ocurre en las versiones griega (*ἡ ἡ*), letona (*kuru*) y polaca (*w przypadku których*). Asimismo, en la versión checa de esa disposición figura un pronombre en singular, que solo puede referirse a la persona jurídica que no sea sujeto pasivo (*jejíž*).

44 En segundo lugar, por lo que se refiere a las finalidades del artículo 2, apartado 1, letra b), inciso iii), de la Directiva del IVA, procede señalar que esta disposición se inscribe en el marco del régimen transitorio del IVA aplicable al comercio intracomunitario, introducido por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE (DO 1991, L 376, p. 1). Este régimen se basa en el establecimiento de un nuevo hecho imponible del IVA, a saber, la adquisición intracomunitaria de bienes, que permite transmitir el ingreso fiscal al Estado miembro en cuyo territorio tiene lugar el consumo final de los bienes entregados. Este régimen tiene por objeto establecer una delimitación clara de la soberanía fiscal de los Estados miembros (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de noviembre de 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, apartados 22 y 23 y jurisprudencia citada, y de 14 de junio de 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, apartados 37 y 38).

45 Así pues, toda adquisición intracomunitaria gravada en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los bienes (en lo sucesivo, «Estado miembro de llegada») tiene como corolario una entrega exenta en el Estado miembro de partida de la citada expedición o del citado transporte (en lo sucesivo, «Estado miembro de partida»). Por tanto, procede interpretar las disposiciones relativas a la adquisición intracomunitaria y a la entrega intracomunitaria de forma que tengan un significado y alcance idénticos (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, apartado 29, y de 26 de julio de 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, apartado 31 y jurisprudencia citada).

46 En tercer lugar, por lo que respecta al contexto en el que se enmarca el artículo 2, apartado 1, letra b), inciso iii), de la Directiva del IVA, debe señalarse que esta disposición forma parte de un conjunto de reglas que regulan la sujeción al IVA de las adquisiciones intracomunitarias y la exención de las entregas intracomunitarias correspondientes. Estas reglas están recogidas, respectivamente, en los artículos 2 y 3 y en los artículos 138 y 139 de la referida Directiva.

47 Por una parte, con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra b), inciso i), de la Directiva del IVA, las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por un sujeto pasivo actuando en su condición de tal o por una persona jurídica que no actúe como sujeto pasivo están, siempre y cuando se cumplan determinados requisitos relativos al vendedor, sujetas al IVA en el Estado miembro de llegada, mientras que, en virtud del artículo 138, apartado 1, de la antedicha Directiva, las entregas intracomunitarias correspondientes están exentas del impuesto en el Estado miembro de partida.

48 A este respecto, debe precisarse que, habida cuenta de las consideraciones formuladas por la Abogado General en el punto 41 de sus conclusiones, el ámbito de aplicación material de las referidas disposiciones se extiende a todos los «bienes» y que el concepto de «bienes» comprende a los productos sujetos a impuestos especiales. De ellos se deriva que, en la medida en que se cumplan los demás requisitos relativos al vendedor previstos en esas disposiciones, las operaciones intracomunitarias correspondientes a productos sujetos a impuestos especiales están

exentas del IVA en el Estado miembro de partida en tanto que entregas intracomunitarias y sujetas a ese impuesto en el Estado miembro de llegada en tanto que adquisiciones intracomunitarias de conformidad con el artículo 138, apartado 1, y el artículo 2, apartado 1, letra b), inciso i), de la Directiva del IVA, respectivamente.

49 Pues bien, dado que la adquisición intracomunitaria de «bienes» por sujetos pasivos ya está sujeta al IVA en virtud del artículo 2, apartado 1, letra b), inciso i), de la Directiva del IVA, prever en el artículo 2, apartado 1, letra b), inciso iii), de dicha Directiva tal imposición con respecto a la adquisición, por esos mismos sujetos pasivos, de productos sujetos a impuestos especiales resultaría superfluo, ya que dicha imposición se deriva ya de la primera disposición, habida cuenta también de las consideraciones formuladas en el apartado anterior.

50 Por otra parte, como excepción al artículo 2, apartado 1, letra b), inciso i), de la Directiva del IVA, el artículo 3, apartado 1, de esta excluye, no obstante, de la sujeción al IVA, a determinadas adquisiciones intracomunitarias efectuadas por un sujeto pasivo o una persona jurídica que no sea sujeto pasivo. Paralelamente, el artículo 139, apartado 1, párrafo segundo, de dicha Directiva dispone que la exención prevista en el artículo 138, apartado 1, de esta no se aplicará a las entregas correspondientes a las adquisiciones contempladas en el artículo 3, apartado 1, de la referida Directiva.

51 Habida cuenta de estas consideraciones, el artículo 2, apartado 1, letra b), inciso iii), de la Directiva del IVA se aplica en los supuestos en que las adquisiciones intracomunitarias efectuadas por un sujeto pasivo o una persona jurídica que no sea sujeto pasivo no están sujetas a imposición en virtud del artículo 3, apartado 1, de dicha Directiva.

52 De ello se deriva que, cuando una adquisición es efectuada por un sujeto pasivo, no es cualquier sujeto pasivo, sino únicamente el sujeto pasivo cuyas otras adquisiciones intracomunitarias no estén sujetas al IVA en virtud de esta última disposición el que queda comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 2, apartado 1, letra b), inciso iii), de la antedicha Directiva a efectos de la sujeción al IVA de sus adquisiciones intracomunitarias de productos sujetos a impuestos especiales que sean exigibles en el Estado miembro de llegada.

53 A este respecto, tal como la Abogado General ha señalado en los puntos 42 y 43 de sus conclusiones, esa interpretación se ve corroborada por el tenor del artículo 138, apartado 2, letra b), de la Directiva del IVA, del que se desprende, en esencia, que, «además de las entregas contempladas en el apartado 1» de dicho artículo 138, las entregas intracomunitarias correspondientes a las adquisiciones contempladas en el artículo 2, apartado 1, letra b), inciso iii), de la referida Directiva quedarán eximidas cuando sean efectuadas, conforme a los criterios allí establecidos, para sujetos pasivos o personas jurídicas que no sean sujetos pasivos, cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes que no sean productos sujetos a impuestos especiales no estén comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA en virtud del artículo 3, apartado 1, de la antedicha Directiva. Tal como ha observado la Abogado General en el punto 43 de sus conclusiones, en efecto, de la elección de los términos que establecen las exenciones que figuran en el artículo 138, apartado 2, de la Directiva del IVA se deriva que la exención prevista en la letra b) de esta disposición tiene un contenido normativo que va más allá de la exención prevista en el artículo 138, apartado 1, de dicha Directiva.

54 La interpretación expuesta en el apartado 52 de la presente sentencia es también conforme con el objetivo, formulado en el considerando 36 de la Directiva del IVA, consistente en llevar a cabo una adaptación de los modos de sujeción al IVA de determinadas adquisiciones intracomunitarias de productos sujetos a impuestos especiales a los procedimientos y obligaciones de declaración en los casos en que dichos productos se expidan a otro Estado miembro, que se prevén en las Directivas 92/12 y 2008/118. En efecto, al aplicarse el artículo 2,

apartado 1, letra b), inciso iii), de la Directiva del IVA a las adquisiciones intracomunitarias de productos sujetos a impuestos especiales que sean exigibles en el territorio del Estado miembro de llegada, esa interpretación tiene como consecuencia que las adquisiciones queden sujetas al IVA en el mismo Estado miembro, aun cuando las demás adquisiciones del adquirente no estén sujetas al IVA en virtud del artículo 3, apartado 1, de la referida Directiva.

55 En el presente asunto, sin perjuicio de una verificación por el órgano jurisdiccional remitente, único competente para comprobar y apreciar los hechos del litigio principal, de los autos obrantes ante el Tribunal de Justicia no se desprende que las otras adquisiciones intracomunitarias efectuadas por Arex estén comprendidas dentro de las exenciones previstas en el artículo 3, apartado 1, de la Directiva del IVA. En el supuesto de que el órgano jurisdiccional remitente, basándose en su propia interpretación de todas las circunstancias del litigio principal, llegase a esa conclusión, no procedería aplicar las disposiciones del artículo 2, apartado 1, letra b), inciso iii), de la Directiva del IVA, sino las del artículo 2, apartado 1, letra b), inciso i), de dicha Directiva, con el fin de determinar si las adquisiciones por parte de Arex de los combustibles de que se trata en el litigio principal deben estar sujetas al IVA en el Estado miembro de llegada en tanto que adquisiciones intracomunitarias.

56 A la luz de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 2, apartado 1, letra b), inciso iii), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se aplica a las adquisiciones intracomunitarias de productos sujetos a impuestos especiales, que sean exigibles en el territorio del Estado miembro de llegada, efectuadas por un sujeto pasivo cuyas otras adquisiciones no estén sujetas al IVA en virtud del artículo 3, apartado 1, de la antedicha Directiva.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

57 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea, en esencia, dilucidar si el artículo 2, apartado 1, letra b), inciso iii), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que, cuando hay una cadena de adquisiciones sucesivas que tiene por objeto los mismos productos sujetos a impuestos especiales y que solo da lugar a un único transporte intracomunitario de dichos productos en régimen suspensivo de impuestos especiales, la adquisición efectuada por el operador que ha de pagar esos impuestos en el Estado miembro de llegada debe calificarse como adquisición intracomunitaria sujeta al IVA en virtud de la referida disposición, aun cuando ese transporte no pueda imputarse a dicha adquisición.

58 Según las indicaciones que se dan en la resolución de remisión, parece que los deudores de los impuestos especiales sobre el combustible de que se trata en el litigio principal son los primeros compradores checos y no Arex. En este contexto, la segunda cuestión prejudicial busca determinar si el transporte intracomunitario de que se trata en el litigio principal debe necesariamente imputarse a la adquisición realizada por esos adquirentes, dado que son los deudores de esos impuestos especiales, y no puede imputarse a otra adquisición y, en concreto, a la realizada por Arex.

59 A este respecto, del tenor del artículo 2, apartado 1, letra b), inciso iii), de la Directiva del IVA, en la manera en que se expone en el apartado 41 de la presente sentencia, se deriva que, en virtud de dicha disposición, la sujeción al IVA de las adquisiciones intracomunitarias de productos sujetos a impuestos especiales en el Estado miembro de llegada está supeditada a tres requisitos acumulativos.

60 En efecto, la referida disposición presupone, en primer lugar, que la operación constituya una operación intracomunitaria en el sentido de la Directiva del IVA, en segundo lugar, que dicha operación tenga por objeto bienes sujetos a impuestos especiales que sean exigibles en el

territorio del Estado miembro de llegada y, en tercer lugar, que la mencionada operación sea efectuada por un sujeto pasivo o por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, cuyas otras adquisiciones no estén sujetas al IVA en virtud del artículo 3, apartado 1, de la antedicha Directiva.

61 Por lo que atañe al primero de esos requisitos, debe recordarse que la adquisición intracomunitaria de un bien, en el sentido del artículo 20 de la Directiva del IVA, se efectúa cuando se ha transmitido al adquirente el poder de disponer del bien en calidad de propietario y el proveedor demuestra que dicho bien ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro y que a resultas de ello ha abandonado físicamente el territorio del Estado de partida (véanse, en este sentido, las sentencias de 27 de septiembre de 2007, *Teleos y otros*, C-409/04, EU:C:2007:548, apartados 27 y 42, y de 18 de noviembre de 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, apartado 27). La condición relativa al paso de fronteras entre Estados miembros es un elemento constitutivo de la adquisición intracomunitaria (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de septiembre de 2007, *Teleos y otros*, C-409/04, EU:C:2007:548, apartado 37).

62 Solo una adquisición que cumpla todas esas condiciones puede calificarse como adquisición intracomunitaria.

63 Por tanto, cuando varias adquisiciones efectuadas a título oneroso dan lugar a una única expedición intracomunitaria o a un único transporte intracomunitario de bienes, esta expedición o este transporte solo puede imputarse a una de esas adquisiciones, que será la única sujeta al IVA en el Estado miembro de llegada en tanto que adquisición intracomunitaria siempre y cuando se cumplan los demás requisitos previstos en el artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA (véase, por analogía, la sentencia de 6 de abril de 2006, *EMAG Handel Eder*, C-245/04, EU:C:2006:232, apartado 45).

64 Una interpretación de estas características se impone si quiere alcanzarse de manera simple el objetivo perseguido por el régimen transitorio de las operaciones intracomunitarias, que, como se desprende del apartado 44 de la presente sentencia, es transmitir el ingreso fiscal al Estado miembro en cuyo territorio tiene lugar el consumo final de los bienes entregados. Esta transmisión se garantiza, en efecto, en el momento de la única operación que da lugar a un desplazamiento intracomunitario (véase, por analogía, la sentencia de 6 de abril de 2006, *EMAG Handel Eder*, C-245/04, EU:C:2006:232, apartado 40).

65 Por lo que atañe al segundo requisito mencionado en el apartado 60 de la presente sentencia, debe precisarse que la exigibilidad de los impuestos especiales en el Estado miembro de llegada presupone la realización de la expedición o del transporte de los productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo de tales impuestos de conformidad con las disposiciones de la Directiva 92/12 o de la Directiva 2008/118. Este requisito es reflejo del objetivo formulado en el considerando 36 de la Directiva del IVA consistente en someter los productos sujetos a impuestos especiales a los impuestos especiales y al IVA en el mismo Estado miembro.

66 En cambio, el antedicho requisito en modo alguno da a entender que la adquisición, realizada por el sujeto pasivo o la persona jurídica que no sea sujeto pasivo, a los que se hace referencia en el artículo 2, apartado 1, letra b), inciso iii), de la Directiva del IVA, y que adeudan los impuestos especiales, deba estar sujeta al IVA en virtud de dicha disposición en el Estado miembro de llegada, aun cuando el transporte comunitario de que se trate no pueda imputarse a tal adquisición.

67 Por lo demás, una interpretación según la cual la adquisición debiese estar sujeta al IVA en virtud de la antedicha disposición, aunque no pudiese imputársele el transporte intracomunitario, sería contraria al carácter acumulativo de los requisitos mencionados en el apartado 60 de la presente sentencia. En efecto, tal interpretación permitiría aplicar el IVA en el Estado miembro de

llegada a una adquisición que no estuviese vinculada a un transporte intracomunitario y que, por tanto, no cumpliría todos los requisitos exigidos para poder ser calificada como adquisición intracomunitaria.

68 A la luz de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 2, apartado 1, letra b), inciso iii), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que, cuando hay una cadena de operaciones sucesivas que solo da lugar a un único transporte intracomunitario de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo de tales impuestos, la adquisición efectuada por el operador que ha de pagar los impuestos especiales en el Estado miembro de llegada no es susceptible de calificarse como adquisición intracomunitaria sujeta al IVA en virtud de la referida disposición cuando ese transporte no pueda imputarse a dicha adquisición.

Sobre la tercera cuestión prejudicial

69 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea, en esencia, dilucidar si el artículo 2, apartado 1, letra b), inciso i), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que, cuando hay una cadena de adquisiciones sucesivas que tiene por objeto los mismos productos sujetos a impuestos especiales y que solo da lugar a un único transporte intracomunitario de dichos productos en régimen suspensivo de impuestos especiales, el hecho de que esos productos se transporten en tal régimen constituye un hecho determinante para establecer a cuál de las adquisiciones debe imputarse el transporte a efectos de su sujeción al IVA en virtud de la referida disposición.

70 A este respecto, de la jurisprudencia relativa a la interpretación del artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA se desprende que, en lo que atañe a operaciones que forman una cadena de dos entregas sucesivas y que han dado lugar a un único transporte intracomunitario, el transporte intracomunitario solo puede imputarse a una de las dos entregas, que será la única exenta con arreglo a la antedicha disposición, y que, para determinar a qué entrega debe imputarse el transporte intracomunitario, debe llevarse a cabo una apreciación global de todas las circunstancias particulares del caso concreto. A efectos de esta apreciación, es preciso determinar, en particular, en qué momento se produjo la segunda transmisión del poder de disponer del bien como un propietario al adquirente final. En efecto, en el supuesto en que la segunda transmisión de dicho poder, es decir, la segunda entrega, tenga lugar antes de que se produzca el transporte intracomunitario, este ya no podrá imputarse a la primera entrega en favor del primer adquirente (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de julio de 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, apartados 34 a 36 y jurisprudencia citada).

71 Habida cuenta del objetivo al que se hace referencia en el apartado 64 de la presente sentencia, procede transponer la jurisprudencia citada en el apartado precedente a la apreciación de operaciones, que como aquella del litigio principal, forman una cadena de varias adquisiciones sucesivas de productos sujetos a impuestos especiales y que han dado lugar a un único transporte intracomunitario.

72 Por tanto, para determinar a cuál de las adquisiciones de la cadena de que se trata en el litigio principal debe imputarse el único transporte intracomunitario, adquisición que, por tanto, debe ser la única calificada como adquisición intracomunitaria, el órgano jurisdiccional remitente ha de realizar una apreciación global de todas las circunstancias específicas del caso de autos y determinar, en particular, en qué momento se produjo la transmisión del poder de disponer del bien como propietario en favor de Arex. En el supuesto de que esa transmisión se hubiese producido antes de que se realizase el transporte intracomunitario, este debe imputarse a la adquisición efectuada por Arex y tal adquisición ha de calificarse, por tanto, como adquisición intracomunitaria.

73 En el marco de esta apreciación global, el hecho de que el transporte de los combustibles de que se trata en el litigio principal fuese realizado en régimen suspensivo de impuestos especiales no puede, sin embargo, constituir un elemento decisivo a la hora de determinar a cuál de las adquisiciones de la cadena de que se trata en el litigio principal debe imputarse el antedicho transporte.

74 En efecto, la jurisprudencia recordada en el apartado 70 de la presente sentencia hace depender la imputación del transporte a una determinada adquisición de una cadena de adquisiciones sucesivas de un criterio temporal, dado que dicha jurisprudencia se centra en el momento en que respectivamente se cumplen los requisitos relativos al transporte intracomunitario y a la transmisión del poder de disponer del bien como propietario.

75 Por lo que atañe a este primer requisito, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que dicho requisito no se limita a la transmisión realizada en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que comprende toda operación de transmisión de un bien corporal, efectuada por una parte, que faculte a la otra parte para disponer de hecho de dicho bien como si fuera su propietaria (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de junio de 2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, apartado 24 y jurisprudencia citada). La transmisión del poder de disponer de un bien corporal como propietario no requiere que la parte a la que se ha transmitido el bien lo posea físicamente ni que el bien sea transportado físicamente con destino a esa parte ni recibido físicamente por ella (auto de 15 de julio de 2015, Itales, C-123/14, no publicado, EU:C:2015:511, apartado 36).

76 Pues bien, debe recordarse que las Directivas 92/12 y 2008/118 establecen un régimen general de impuestos especiales aplicable a los productos sujetos a impuestos especiales. Aunque esas Directivas prevén a tal efecto una serie de exigencias que, en particular, se aplican al transporte en régimen suspensivo de impuestos especiales, en modo alguno afectan a los requisitos que regulan la transmisión de la propiedad de los bienes o del poder de disponer de ellos como propietario.

77 Por otra parte, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el hecho imponible del IVA, en virtud del cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto, es la entrega o importación de la mercancía, y no la percepción de los impuestos especiales que graven tal mercancía (sentencia de 14 de julio de 2005, British American Tobacco y Newman Shipping, C-435/03, EU:C:2005:464, apartado 41).

78 En el presente asunto, de los autos obrantes ante el Tribunal de Justicia se desprende que, tras haber adquirido los combustibles de que se trata en el litigio principal de sus cocontratantes checos, Arex tomó posesión de ellos cargándolos en Austria en cisternas antes de transportarlos, utilizando sus propios medios de transporte, desde Austria hasta la República Checa. Por otra parte, de esos elementos parece desprenderse que en el momento en que tuvo lugar esa carga de combustibles fue cuando se produjo la transmisión de la propiedad de esos bienes con arreglo

al Derecho privado checo. Por tanto, sin perjuicio de la verificación que pueda llevar a cabo el órgano jurisdiccional remitente, de tales elementos se deriva que el transporte intracomunitario único se efectuó después de la transmisión del poder de disponer del bien como propietario en favor de Arex, de manera que son las adquisiciones realizadas por esta última las que deben calificarse como adquisiciones intracomunitarias.

79 A la luz de las consideraciones anteriores, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que el artículo 2, apartado 1, letra b), inciso i), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que, cuando hay una cadena de adquisiciones sucesivas que tiene por objeto los mismos productos sujetos a impuestos especiales y que solo da lugar a un único transporte intracomunitario de dichos productos en régimen suspensivo de impuestos especiales, el hecho de que esos productos se transporten en tal régimen no constituye un hecho determinante para establecer a cuál de las adquisiciones debe imputarse el transporte a efectos de su sujeción al IVA en virtud de la referida disposición.

Costas

80 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) declara:

- 1) **El artículo 2, apartado 1, letra b), inciso iii), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que se aplica a las adquisiciones intracomunitarias de productos sujetos a impuestos especiales, que sean exigibles en el territorio del Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de dichos productos, efectuadas por un sujeto pasivo cuyas otras adquisiciones no estén sujetas al impuesto sobre el valor añadido en virtud del artículo 3, apartado 1, de la antedicha Directiva.**
- 2) **El artículo 2, apartado 1, letra b), inciso iii), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, cuando hay una cadena de operaciones sucesivas que solo da lugar a un único transporte intracomunitario de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo de tales impuestos, la adquisición efectuada por el operador que ha de pagar los impuestos especiales en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de dichos productos no es susceptible de calificarse como adquisición intracomunitaria sujeta al impuesto sobre el valor añadido en virtud de la referida disposición cuando ese transporte no pueda imputarse a dicha adquisición.**
- 3) **El artículo 2, apartado 1, letra b), inciso i), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, cuando hay una cadena de adquisiciones sucesivas que tiene por objeto los mismos productos sujetos a impuestos especiales y que solo da lugar a un único transporte intracomunitario de dichos productos en régimen suspensivo de impuestos especiales, el hecho de que esos productos se transporten en tal régimen no constituye un hecho determinante para establecer a cuál de las adquisiciones debe imputarse el transporte a efectos de su sujeción al impuesto sobre el valor añadido en virtud de la referida disposición.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: checo.